

Audience publique du 14 juillet 2003

Recours formé par Madame ..., ...
contre 1) une décision du directeur de l'administration des Contributions directes, 2) un
bulletin de l'impôt sur le revenu émis par le bureau d'imposition Luxembourg 3,
ainsi 3) qu'un relevé de compte
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête introductive d'instance inscrite sous le numéro 15883 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 20 janvier 2003 par Madame, épouse, demeurant à L-..., dirigée contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 octobre 2002, déclarant non fondée sa réclamation du 11 octobre 2001 dirigée contre le bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 1999 émis le 9 août 2001, ainsi que contre ce bulletin d'impôt, de même qu'à l'encontre du décompte émis le même jour ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 22 avril 2003 ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment la décision directoriale déférée ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Madame ... en ses explications orales, de même que Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en ses plaidoiries à l'audience publique du 2 juillet 2003.

Monsieur, originaire d'Allemagne, est venu s'installer au Grand-Duché de Luxembourg en raison de son accession au poste de fonctionnaire à la Cour des Comptes Européennes depuis le 8 mai 1989.

Les époux ... et ont contracté mariage pardevant l'officier de l'état civil de la commune de ... en date du 9 septembre 1999.

En date du 9 août 2001, le bureau d'imposition Luxembourg 3 émit un bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 1999 adressé à « *Madame ...* », sous le seul numéro fiscal de cette dernière.

En date du 11 octobre 2001, Madame ... a introduit une réclamation à l'encontre du bulletin d'impôt sur le revenu précité du 9 août 2001. Cette réclamation a été toisée par décision du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* », du 16 octobre 2002 (n° C11631 du rôle) qui la déclara recevable mais au fond non justifiée.

Par requête introductive d'instance déposée en date du 20 janvier 2003, Madame ... a formulé un recours contentieux dirigé à la fois contre la décision directoriale précitée du 16 octobre 2002, lui notifiée le 21 octobre, ainsi que contre le bulletin d'imposition du 9 août 2001 à sa base, de même que contre le décompte du même jour lui adressé.

A travers la requête introductive d'instance, Madame ... sollicite, dans la mesure du possible, l'usage de la langue allemande en tant que langue de procédure.

L'obligation de répondre dans la langue choisie par le requérant ne vise que les administrations et non pas les autorités juridictionnelles devant lesquelles s'applique le seul principe de la liberté dans le choix de la langue. Le tribunal est libre de faire usage de la langue française qui est employée traditionnellement en matière de rédaction des actes de procédure, et notamment des jugements (cf. trib. adm. 28 octobre 1998, Bertrand, n° 9569 du rôle, Pas. adm. 2002, V° Langues, n° 2, p. 385). Pour des raisons de constance et de continuité dans les applications et formulations jurisprudentielles, le tribunal a choisi le français comme langue de rédaction du présent jugement.

Si à travers son recours, la demanderesse sollicite, en substance, l'imposition collective avec son époux, fonctionnaire européen, en invoquant plus particulièrement un arrêt de la Cour de Justice des Communautés Européennes du 16 mai 2000 (affaire Zurstrassen, C-87/99), le délégué du Gouvernement conclut au rejet du recours en reprenant l'argumentaire déployé par le directeur dans sa décision déferée appuyée essentiellement sur la préminance de l'article 14 du protocole sur les privilèges et immunités des Communautés Européennes, annexé au Traité du 8 avril 1965 instituant un Conseil et une commission unique, désigné ci-après par « *PPI* ».

Quant à la recevabilité du recours

En application des dispositions conjuguées de l'article 8 (3) et de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et du paragraphe 228 de la loi générale des impôts dite *Abgabenordnung* « *AO* », le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit. Le recours est également recevable pour avoir été introduit suivant les formes et délai prévus par la loi en ce qu'il est dirigé contre la décision directoriale déferée, dont la demanderesse a été la destinataire.

Si le recours est recevable en tant que dirigé contre la décision directoriale déferée, il est cependant irrecevable en tant que dirigé contre l'acte d'imposition à sa base, aucun recours contentieux n'étant ouvert par la loi dans l'hypothèse où le directeur a toisé une réclamation afférente du demandeur, hypothèse vérifiée en l'espèce.

Le recours dirigé le décompte du 9 août 2001 est également irrecevable, celui-ci ne constituant ni un bulletin au sens du paragraphe 228 AO, ni une autre décision au sens du paragraphe 237 AO (cf. trib. adm. 17 janvier 2002, n° 12496 du rôle, non encore publié).

Quant au fond

A l'appui de son recours, la demanderesse fait valoir au fond des éléments suivants :

« Es wird beantragt die entsprechenden Verwaltungsakte dahingehend abzuändern, dass ich mit meinem Ehemann Herrn, ebenfalls wohnhaft in... , zusammen veranlagt werde.

Nach dem luxemburgischen Einkommensteuerrecht sind zusammen lebende Ehegatten zusammen zu veranlagen, wenn sie beide in Luxemburg unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind. Eine unbeschränkte Einkommensteuerpflicht ist dann gegeben, wenn beide Ehepartner ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Luxemburg haben. Dieses ist bei mir und meinem Ehemann der Fall, da wir beide seit unserer Hochzeit einen gemeinsamen Wohnsitz in ... haben.

Ein hiervon abweichender Wohnsitz könnte sich allenfalls aus dem Protokoll für die Vorrechte und Befreiungen der Beamten der Europäischen Union ergeben. Denn nach diesen Vorschriften ist bei Europäischen Beamten, abweichend vom tatsächlichen Wohnsitz, ein steuerlicher Wohnsitz im Herkunftsland anzunehmen, wenn der Beamte seinen Wohnsitz in Luxemburg nur für seine Tätigkeit bei der EU begründet. Hier steht der Gedanke dahinter, dass der Lebensmittelpunkt bei den internationalen Beamten im Heimatland verbleibt, so dass sie mit ihrem Lebenspartner zusammen veranlagt werden können und ihnen durch den tatsächlichen Wohnsitz im Beschäftigungsland kein Nachteil erwächst. Sofern der EU Beamte jedoch auch andere Tätigkeiten wahrnimmt, soll das Protokoll sicherlich keine Vorrechte einräumen, die ihn anders stellen als vergleichbare Personen in Luxemburg. Denn dann würden ja die Vorrechte und Befreiungen auf Tätigkeiten ausgedehnt, die nicht internationaler hoheitlicher Natur sind.

Mein Ehemann hat in 1999 neben der Tätigkeit bei der EU eine weitere Tätigkeit als freier Vertreter beim BHW aufgenommen (Beweis: Abrechnungen vom BHW in der Einkommensteuerklärung 1999). Diese Tätigkeit wird von seinem tatsächlichen Wohnsitz in ... ausgeübt, so dass er seinen Wohnsitz in Luxemburg nicht mehr nur für seine Tätigkeit in der EU begründet. Damit ist der entsprechende Artikel in dem Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der EU nicht mehr anwendbar und es gilt steuerlich der tatsächliche Wohnsitz. Bei Anwendung des entsprechenden Artikels im Protokoll, würde er gegenüber vergleichbaren BHW Vertretern in Luxemburg schlechter behandelt werden, da dann ja eine beschränkte Steuerpflicht anzunehmen wäre. Er würde auch schlechter gestellt werden im Vergleich zu einem BHW Vertreter, der seinen Wohnsitz in Deutschland hätte und seine Tätigkeit von dort aus ausüben würde. Dieses ist nicht in Einklang zu bringen mit der EU Direktive über den freien Wahl des Wohnsitzes und der Ausübung einer Beschäftigung, die ohne diskriminierende Massnahmen möglich sein soll.

Hinzu kommt, dass selbst, wenn das Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen für anwendbar erklärt wird, nach dem Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 16. Mai 2000 (C-87/99) eine Zusammenveranlagung der Ehegatten nicht versagt werden dürfte. Denn die Folge wäre lediglich dass der Wohnsitz meines Mannes in Deutschland wäre. Nach dem Urteil des europäischen Gerichtshofes ist der Wohnort aber kein geeignetes Kriterium um über die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung von Ehegatten zu entscheiden (Punkt 18 und 19 des o.g. Urteils). Dieses Kriterium stellt eine verschleierte Form der Diskriminierung dar, da dieses Kriterium von luxemburgischen Staatsangehörigen leichter

erfüllt werden kann als von Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten. Insoweit ist das luxemburgische Einkommensteuerrecht also nicht vereinbar mit der Wahl des freien Wohnsitzes, welches nach europäischem Recht ohne weitere Diskriminierung gewährt werden muss. Da internationales Recht dem nationalen Recht vorgeht, ist der entsprechende Artikel im luxemburgischen Einkommensteuerrecht also nicht anzuwenden.

Der luxemburgische Gesetzgeber ist dieser Argumentation ab dem Veranlagungsjahr 2000 auch gefolgt und ermöglicht unter bestimmten Voraussetzungen die Zusammenveranlagung von Ehegatten auch wenn der Wohnsitz nicht von beiden Ehegatten in Luxemburg ist. Da nach dem Urteil des Europäischen Gerichtshofes aber auch für den Veranlagungszeitraum vor 2000 der Wohnsitz kein geeignetes Kriterium darstellt, ist eine entsprechende Anwendung der für 2000 geltenden Vorschriften auch für 1999 zu gewähren. Wendet man die Kriterien des Veranlagungszeitraumes 2000 also auch auf den Veranlagungszeitraum 1999 an, so ist eine Zusammenveranlagung zu gewähren, da mehr als 90% des Familieneinkommens in Luxemburg erwirtschaftet wird und die Zusammenveranlagung auch beantragt worden ist.

Aus diesen Gründen halten wir sämtliche Voraussetzungen für eine Besteuerung nach dem Ehegattentarif für gegeben ».

Le délégué du Gouvernement conclut à la confirmation de la décision directoriale déferée pour les motifs y plus amplement déployés en mettant en exergue la préminence des dispositions de l'article 14 PPI.

La décision directoriale déferée est motivée comme suit :

« In Erwägung, dass sich die Reklamantin dadurch beschwert fühlt, dass sie nicht mit ihrem Ehemann zusammen veranlagt wurde;

In Erwägung, dass gemäss § 243 AO die Rechtsmittelbehörde die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;

In Erwägung, einerseits, dass die in Luxemburg wohnhafte Reklamantin als hier unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wurde, was unbeanstandet bleibt;

In Erwägung jedoch, dass andererseits ihr Ehemann, als Beamter beim Europäischen Rechnungshof in Luxemburg, in Steuersachen als nichtansässig angesehen wurde;

In Erwägung, dass eine Zusammenveranlagung von Ehegatten laut Art. 3 des Einkommensteuergesetzes (LIR), in der für das Jahr 1999 gültigen Fassung, nur unter der Bedingung in Frage kommt, dass die beiden Ehegatten ansässige Steuerpflichtige sind, oder es während des Steuerjahres werden;

In Erwägung, dass gemäss Artikel 2 LIR natürliche Personen als ansässige Steuerpflichtige anzusehen sind, soweit sie im Inland ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben;

In Erwägung, dass jedoch Artikel 14 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der europäischen Gemeinschaften, abweichend und unabhängig von den in Artikel 2 LIR enthaltenen innerstaatlichen Anknüpfungspunkten, verfügt, dass Beamte, die sich lediglich zur Ausübung einer Amtstätigkeit im Dienst der Gemeinschaften im

Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates als des Staates niederlassen, in dem sie zur Zeit des Dienstantritts bei den Gemeinschaften ihren steuerlichen Wohnsitz haben, in den beiden genannten Staaten für die Erhebung der Einkommen- und Vermögenssteuer sowie für die Anwendung der zu Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen den Mitgliedstaaten der Gemeinschaften abgeschlossenen Abkommen so behandelt werden, als hätten sie ihren früheren Wohnsitz beibehalten, sofern sich dieser in einem Mitgliedstaat der Gemeinschaften befindet;

dass laut Artikel 18 des Protokolls die Vorrechte, Befreiungen und Erleichterungen der Beamten ausschliesslich im Interesse der Gemeinschaften gewährt werden und es den Beteiligten nicht zusteht darauf zu verzichten;

dass die von den Artikeln 13 und 14 vorgenommene Aufteilung der steuerlichen Befugnisse zwischen den Gemeinschaften, dem Mitgliedstaat, in dem der Beamte vor seinem Dienstantritt seinen steuerlichen Wohnsitz hatte, und dem Mitgliedstaat, in dem er seine Amtstätigkeit ausübt, in Frage gestellt wäre, wenn es dem Beamten freistünde seinen Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat als den seines ursprünglichen steuerlichen Wohnsitzes zu verlegen;

dass die Notwendigkeit einer einheitlichen Anwendung des Protokolls es gebietet bei der Prüfung der Frage, ob der Beamte seinen Wohnsitz lediglich wegen seiner Amtstätigkeit begründet hat, von blossen Absichten des Beamten abzusehen, es sei denn, dieser erbringe den Beweis, dass er bereits vor seinem Dienstantritt Vorkehrungen getroffen hat um seinen Wohnsitz in den Mitgliedstaat der Dienstaussübung zu verlegen (EuGH Rs C-88/92, vom 17. Juni 1993, Slg. 1993, 3315);

dass Rechtsakte der europäischen Gemeinschaften den innerstaatlichen Rechtsnormen vorgehen ;

In Erwägung, dass der Ehegatte der Reklamantin, infolge seines Dienstantritts bei den europäischen Gemeinschaften am 8. Mai 1989 (laut Bescheinigung des Generalsekretariats des Rechnungshofes vom 19. Mai 2001), seinen Wohnsitz, laut Wohnsitzbescheinigung der Gemeindeverwaltung Luxemburg, am 19.10.1989, von Jever (BRD) nach Luxemburg verlegt hat;

dass insofern der Wohnungswechsel nicht nur nach dem Dienstantritt bei der europäischen Behörde erfolgt ist, sondern offensichtlich wegen der Aufnahme besagter Amtstätigkeit begründet wurde;

In Erwägung, dass aus Vorstehendem hervorgeht, dass der Ehemann der Reklamantin, gemäss der von Artikel 14 des Protokolls aufgestellten Fiktion, seinen steuerlichen Wohnsitz in Deutschland beibehalten hat, und dass er somit nicht als in Luxemburg ansässig zu gelten hat, mit dem Ergebnis, dass die Zusammenveranlagung der Reklamantin mit ihrem Ehegatten zu versagen ist (s.a.: Trib. Adm.: 8.07.1999, no 10360; 26.01.2000, no 11207; Cour adm.: 21.12.1999, no 11472C; 25.05.2000, no 11859C) ».

Le tribunal est amené à retenir qu'en toisant la réclamation formulée par la demanderesse par les motifs ci-avant reproduits le directeur a fait une juste application de la loi en soulignant plus particulièrement la préminence des dispositions de l'article 14 PPI et du système par lui introduit dans l'intérêt des Communautés Européennes.

Le fait mis en exergue par la demanderesse suivant lequel son mari a eu en 1999 une activité accessoire exercée à partir de son lieu de résidence à Luxembourg est inopérant à l'encontre des considérations d'ordre juridique ci-avant dégagées, en ce qu'en raison de sa qualité de fonctionnaire européen et du domicile fiscal s'en dégageant au regard des

dispositions de l'article 14 PPI, le domicile fiscal du demandeur est globalement et invariablement déterminé, quelles que soient ses activités accessoires éventuelles exercées au Grand-Duché de Luxembourg. De même, l'arrêt invoqué de la Cour de Justice des Communautés Européennes du 16 mai 2000 est sans caractère pertinent en l'espèce dans la mesure où la question préjudicielle y toisée concernait à sa base une situation de droit et de fait autre que celle soumise au directeur à travers la décision déférée, étant constant qu'aucun des époux en cause dans l'affaire ainsi visée n'avait la qualité de fonctionnaire européen et que les dispositions d'essence supérieure, particulières, du droit communautaire tirées de l'article 14 PPI n'étaient pas de nature à interférer dans ce litige, contrairement à celui sous analyse.

C'est dès lors encore à tort que la demanderesse demande l'application des dispositions amendées de l'article 119 (3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, applicables à partir du 1^{er} janvier 2000 et prises à la suite dudit arrêt Zurstrassen sous considération des principes y retenus.

Il suit de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours laisse d'être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;
déclare le recours recevable en tant que dirigé contre la décision directoriale déférée ;
le dit non fondé ;
déclare le recours irrecevable pour le surplus ;
condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 14 juillet 2003 par :

M. Delaporte, premier vice-président,
M. Schroeder, juge,
Mme Thomé, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

Schmit

Delaporte